



الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

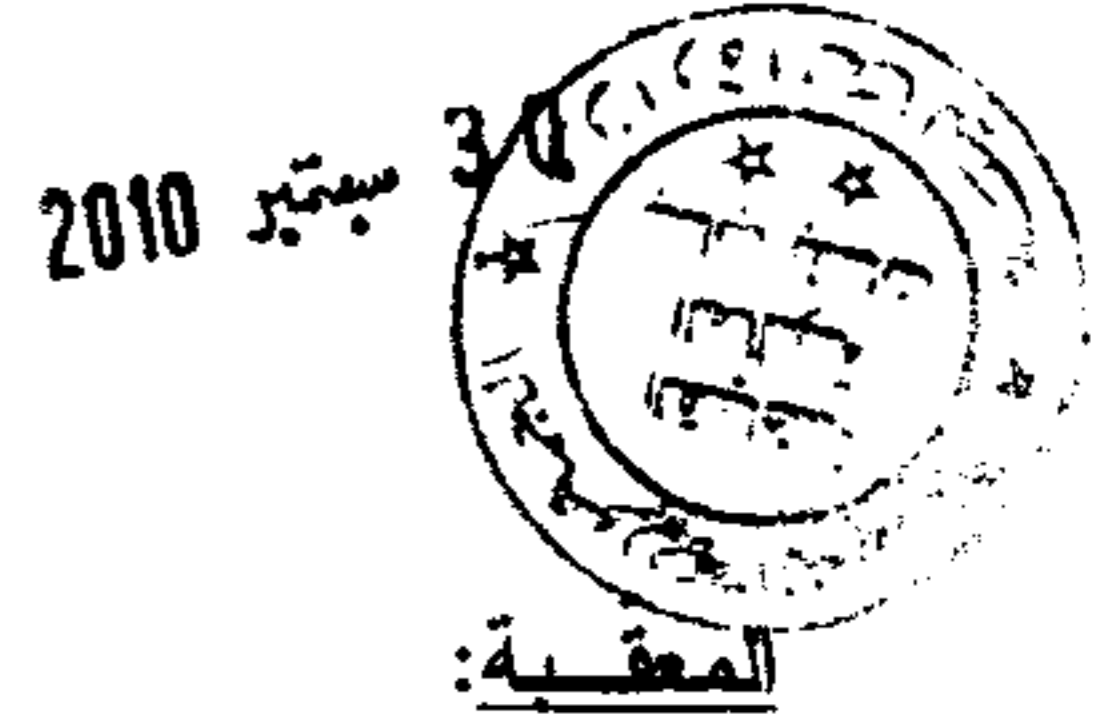
قرار تعقيبي

القضية عدد: 310622

باسم الشعب التونسي

تاريخ القرار: 15 جويلية 2010

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:



من جهة،

في شخص ممثلها القانوني مقرّها

والمعقب ضدها: شركة

نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 7 سبتمبر 2009 والمرسم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 310622 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بتونس في القضية عدد 57239 بتاريخ 27 فيفري 2008 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدها استهدفت إلى مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية بعنوان الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية شملت سنوات 2001 و2002 و2003 وأفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 29 مارس 2005 تحت عدد 2005/65 يقضي بمطالبتها بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 616،722.823 ديناراً أصلاً وخطايا فاعترضت عليه المعنية بالأمر أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكمها بتاريخ

22 جوان 2006 تحت عدد 1212 القاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 286.568،956 ديناراً لقاء أصل الأداء وخطايا، وهو الحكم الذي استأنفته الإدارة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها حكماً المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 18 سبتمبر 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالاستناد أساساً إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 15 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري، بمقولة أن محكمة الاستئناف المطعون في حكمها قضت بإقرار الحكم الابتدائي الذي أعفى المعقب ضدها من الأداء على القيمة المضافة بعنوان عمليات بيع المحلات المعدة للأنشطة التجارية والمهنية التي أبرمت بشأنها عقود وعود بيع مستندة إلى توفر شروط البيع التام على معنى الفصل 580 من مجلة الالتزامات والعقود في تلك الوعود وهذا القول يتنافى مع أحكام الفصل 15 المذكور الذي ينص على أن عقود الوعد بالبيع التي يبرمها الباعث العقاري مع حريفة لا تعدّ بيعاً ولا يترتب عنها انتقال ملكية العقار المبيع سيما وأنه يتبين من قراءة الوعود بالبيع أن انتقال ملكية العقارات الموعود ببيعها معلق على تحقيق شرط الخلاص التام للثمن النهائي للعقارات الموعود ببيعها.

ثانياً: خرق أحكام الفصل 116 من مجلة الالتزامات والعقود، بمقولة أن محكمة الاستئناف المطعون في حكمها اعتبرت عقود وعود بيع المبرمة بين المعقب ضدها وحرفائها قبل 13 مارس 2000 قد استوفت شروط البيع ويترتب عنها انتقال ملكية العقارات المبيعة خارقة بذلك أحكام الفصل 116 المذكور ذلك أن العقود المذكورة تنص على أن انتقال الملكية معلق على الخلاص التام للثمن النهائي وبعد هذا الشرط من قبيل الأمور المستقبلية غير متحققة الوجود حين إبرام الوعد بالبيع كما يتبين من عقود البيع النهائي أنها أبرمت إثر قيام الحرفاء بخلاص الثمن النهائي للعقارات الموعود ببيعها خلاصاً تاماً وبالتالي فإن تاريخ انتقال الملكية لم يحصل عند إبرام الوعود بالبيع وإنما حصل عند إبرام عقود البيع النهائي.

ثالثاً: خرق أحكام الفصل 5 (2) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أن حدث إنشاء الأداء على القيمة المضافة يكون بالنسبة لعمليات بيع الأملاك العقارية من الوثيقة التي تثبت وقوع العملية وفي صورة عدم توفرها فبانتقال الملكية وطالما أن الوعد بالبيع المبرم بين المعقب ضدها وحرفائها علق تسليم العقارات وتحويل ملكيتها على شرط خلاص الثمن النهائي خلاصاً تاماً وبالتالي تعدّ عقود وعود البيع مثبتة للالتزامات شخصية وليست عينية وقضاء محكمة الاستئناف بأن الوعود بالبيع تعدّ من قبيل الوثائق التي تكون الحدث المنشأ للأداء على القيمة المضافة في غير طريقه.

رابعاً: خرق أحكام الفصل 87 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي، بمقولة أن محكمة الاستئناف المطعون في حكمها قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري وإعفاء المعقب ضدها من الأداء على القيمة المضافة بعنوان

عقود وعد بالبيع مبرمة قبل 13 مارس 2000 والحال أن هذه العقود لم تقدم لإجراء التسجيل طبق أحكام الفصل 3 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي ولا يمكن للمحكمة الاستناد إليها في حكمها.

خامسا: سوء التكيف، بمقولة أن محكمة الإستئناف المطعون في حكمها كيّفت الوعود بالبيع المبرمة من طرف المعقب ضدها قبل 13 مارس 2000 على أنها عقود بيع نهائي لتوفر شروط البيع التام فيها على معنى الفصل 580 من مجلة الالتزامات والعقود وتناست أن القضية تنتزل في إطار البعث العقاري الذي تنظمه أحكام خاصة بالفصل 15 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري نص صراحة على أن انتقال الملكية يتم قصرا في تاريخ الخلاص التام للثمن النهائي للعقار الموعود ببيعه وبالتالي لا يعد وعد البيع المبرم من طرف الباعث العقاري بيعا تاما ولا يترتب عنه انتقال ملكية العقار المبيع.

سادسا: خرق أحكام الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة المنصوص عليه بالفصلين 4 و 6 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والمصادق عليه بالفصل الأول من الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، بمقولة أنه تبين للمصالح الجبائية أن المعقب ضدها طرحت لضبط النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات بعنوان سنة 2003 أعباء تتعلق بإقامة "مسك" قدرها 282.733,753 د وقد تبين أن المؤسسة المعنية لم تتجز أي مبيعات تتعلق بتلك الإقامة خلال تلك السنة ولا يحق لها أن تطرح تلك الأعباء لضبط نتائجها الصافية لسنة 2003 ولم تبت محكمة الإستئناف في هذه المسألة الأصلية المتعلقة بمدى مراعاة المطالبة بالضريبة للاتفاق المحاسبي الأساسي المنصوص عليه بالفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة المشار إليه والمتعلق بمقابلة الأعباء بالإيرادات فحين تقييد المداخل محاسبيا أثناء السنة المحاسبية فإنه يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه المداخل وربطها بالسنة المحاسبية نفسها واقتصرت المحكمة على البت في مسألة عرضية بحثت تعلق بالطريقة التي أتبعتها المؤسسة المعنية بالأمر في تقدير أعبائها.

سابعا: تجاوز السلطة، بمقولة أنه ليس لقاضي الأصل أن يتدخل في التصرف أو في الخيارات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة المعنية بالأمر ودوره يقتصر على النظر في تلك الخيارات والتصريح بمطابقتها أو بمخالفتها للتشريع المحاسبي الجاري به العمل وطالما اختارت المطالبة بالضريبة الطريقة المحاسبية لضبط تكلفة مخزونها المتعلقة بإقامة "مسك" ولضبط تغيير ذلك المخزون من سنة إلى أخرى وبقطع النظر عن صحة هذه الطريقة أو عدم وجاهتها أو آثارها فإنه لا يجوز لقاضي الأصل أن ينصب نفسه محاسبا ويغير تلقائيا طريقة المحاسبة المختارة من طرف المؤسسة وتعويضها بأخرى بدعوى أنها أكثر ملائمة للواقع أو أكثر سلامة وطالما أقرت محكمة الإستئناف الحكم الابتدائي الذي غير الطريقة المحاسبية المتبعة من طرف المطالبة بالضريبة يكون حكمها مشوبا بتجاوز السلطة.

ثامنا: ضعف التعليل، بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد غفلت على أن إستئناف مصالح الإدارة الجبائية لم يقتصر على القرح في تغيير محكمة البداية للطريقة المحاسبية المتبعة من طرف المطالبة بالضريبة بل تسلط كذلك على

مخالفة الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة قد اقتضت محكمة الإستئناف على تناول المسألة الأولى وأهملت المسألة الثانية رغم صبغتها الجوهرية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وعلى القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009. وعلى مجلة الإلتزامات والعقود.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري.

وعلى مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 5 جويلية 2010 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيد هـ الز في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ولم يحضر الأستاذ ببلغه الإستدعاء.

إثر ذلك قررت المحكمة حجز ملف القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 15 جويلية 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب ممن له الصفة و المصلحة في ميعاده القانوني ومستوفيا بذلك شروطه الشكائية الجوهرية، لذا تعين قبوله من هذه الناحية.

وحيث أنّ التقرير المقدم من الأستاذ محمد ماهر السنوسي بتاريخ 20 نوفمبر 2009 نيابة عن المعقب ضدها في الردّ على مذكرة التعقيب، تمّ تبليغه مباشرة إلى الإدارة العامة للأداءات المعقّبة بخلاف ما نص عليه الفصل 69 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية الذي ينص على ما يلي "يتمّ إبلاغ المذكرات وغيرها من الوثائق بالطرق المتبعة من قبل العدول المنفذين أو حسب الصيغ المنصوص عليها بقوانين خاصة بالنسبة للدولة أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو للجماعات المحلية"، الأمر الذي يتجه معه الإعراض عنه.

من جهة الأصل :

1- عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 15 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري والفصل 116 من مجلة الالتزامات والعقود والفصل 5 (2) من مجلة الأداء على القيمة المضافة لاتحاد القول فيها:

حيث ثبت من أوراق الملف أنّ الجهة المعقّبة لم تتمسك بهذه المطاعن في الطور الاستئنافي.

وحيث طالما أنّ هذه المطاعن لا تتعلق بمسائل تهم النظام العام بل بمصلحة الخصوم فإن إثارتها لأول مرة لدى التعقيب تكون غير جائزة قانونا واتجه رفضها شكلا على هذا الأساس.

2- عن المطعنين المتعلقين بخرق أحكام الفصل 87 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي وبسوء التكيف لاتحاد القول فيهما:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد القضاء بتعديل قرار التوظيف الإجباري وإعفاء المعقّب ضدها من الأداء على القيمة المضافة بالاعتماد على عقود وعد بالبيع لم تقدّم لإجراء التسجيل ولا يمكن بالتالي الاستناد إليها، كما كان تكيف المحكمة لتلك العقود على أنّها عقود بيع نهائي مستجيبة لشروط البيع التام المنصوص عليها بالفصل 580 من مجلة الالتزامات والعقود مجانا للصواب ضرورة أنّ المعقّب ضدها باعث عقاري وتطبيقا لأحكام الفصل 15 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري يتمّ انتقال الملكية قصرا في تاريخ الخلاص التام للثمن النهائي للعقار الموعود ببيعه.

وحيث يقتضى الفصل 450 فقرة ثانية من مجلة الالتزامات والعقود على أنّ تاريخ العقد لا يكون حجة على الغير إلا "من تاريخ تسجيل الكتب بتونس أو بالبلاد الأجنبية...".

وحيث أنّ الإدارة الجبائية تعد غيرا بالنسبة لعقود الوعد بالبيع طالما لم تكن لا خلفا عاما ولا خلفا خاصا لأطراف هذا العقد.

وحيث طالما لم تدل الشركة المطالبة بالأداء بما يفيد تسجيل هذه العقود الخاضعة وجوبا لإجراء التسجيل وفق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 2 من مجلة معالم التسجيل، فإنّ تاريخها لا يكون ثابتا وبالتالي لا يمكن معارضة الإدارة المراقبة بها خاصة وقد اقتضى الفصل 87 من نفس المجلة أنه "لا يمكن للقضاة أن يصدرُوا أحكاما استنادا إلى عقود غير مسجلة".

وحيث يخلص مما تقدم أن قضاء محكمة الاستئناف بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء بالإعتماد على عقود وعد بالبيع غير مسجلة مخالف للقانون بصرف النظر عن تكييفها لطبيعة تلك العقود والالتزامات المترتبة عنها، الأمر الذي يتعين معه قبول المطعنين المائلين ونقض الحكم المطعون فيه على أساسهما.

3- عن المطعنين المتعلقين بخرق أحكام الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة وبضعف العليل لتداخلهما:

حيث تمسكت المعقبة بأن الحكم المنتقد جاء قاصر التعليل لإهمال محكمة الاستئناف الرد عن دفعها المأخوذ من أن المعقب ضدها غير محقة في طرح أعباء مقدارها 282.733,753 د تتعلق بإقامة "مسك" لضبط النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات بعنوان سنة 2003 فهي لم تتجز أي مبيعات تتعلق بتلك الإقامة خلال تلك السنة وذلك تطبيقاً لأحكام الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة الذي يوجب تقييد المداخل محاسبياً أثناء السنة المحاسبية وتحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه المداخل وربطها بالسنة المحاسبية نفسها.

وحيث يتضح بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة أهملت الرد عن دفع الإدارة بعدم أحقية المعقب ضدها في طرح مبلغ 282.733,753 د بعنوان أعباء تتعلق بإقامة "مسك" لضبط النتيجة الصافية لسنة 2003 بالاستناد إلى أحكام الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة الذي يلزم بمقابلة الأعباء بالإيرادات أثناء السنة المحاسبية.

وحيث أن تعليل الأحكام يقتضي التتصيص على الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم أو القرار والتي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وهو يتجاوز بالتالي إيراد طلبات الخصوم وأوجه دفاعهم إلى تمحيص مستنداتهم ومناقشة أدلتهم واستخلاص النتائج منها وتطبيق القواعد القانونية عليها حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه.

وحيث طالما ثبت أن محكمة الاستئناف قد أهملت الرد ضمن حكمها على دفع الإدارة المأخوذ من خرق أحكام الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة مع أنه دفع جوهري ومؤثر في النزاع، فإن قرارها يكون مفتقراً لتعليل مستساغ من هذه الناحية ويعرضه للنقض على هذا الأساس.

4- عن المطعن المتعلق بتجاوز السلطة:

حيث تعيب المعقبة على المحكمة الاستئناف المطعون في حكمها تجاوز سلطتها حين نصبت نفسها محاسباً وغيّرت تلقائياً طريقة المحاسبة المتبعة من طرف المؤسسة وتعويضها بأخرى بدعوى أنها أكثر ملائمة للواقع وأكثر سلامة والحال أنه ليس لقاضي الأصل أن يتدخل في التصرف أو في الخيارات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة المعنية بالأمر ودوره يقتصر على النظر في تلك الخيارات والتصريح بمطابقتها أو بمخالفتها للتشريع المحاسبي الجاري به العمل.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّ تجاوز القاضي لسلطته يكون في صورة تعدي هذا الأخير على صلاحيّات السلطتين التشريعية والتنفيذية أو حين يمنح القاضي لنفسه حقوقاً وصلاحيّات لا علاقة لها بصفته أو حين يخرق قاعدة أصوليّة في مادة الإجراءات.

وحيث طالما ثبت من محتوى المطعن الراهن أنّ ما يعيبه الطاعن على القرار المطعون فيه لا يندرج في أي حالة من حالات تجاوز السلطة المشار إليها أعلاه فقد تعيّن التصريح برفضه شكلاً.

ولمذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإداريّة برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيّد س ع والسيّد ه ال

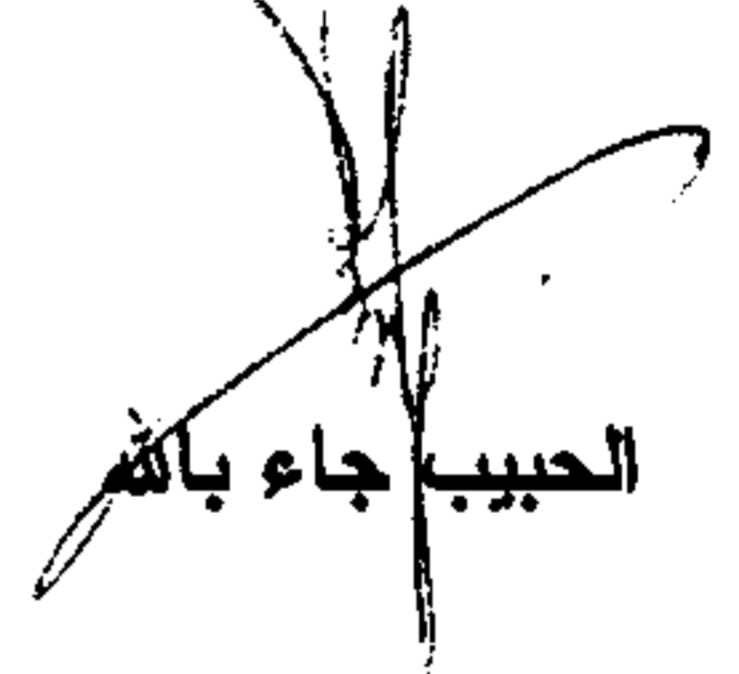
وتلي علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّد س ماح الماجرري.

المقرّر



ال

الرئيس



الحبيب جاء بالله

الكتب القلم للمحكمة الإدارية
بمكتب
الإضاء: صباح الجوريني